GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33872C
Inscrit le 13 janvier 2014

<u>Audience publique du 18 décembre 2014</u>

Appel formé par
Mme *... ...* et consort, …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 décembre 2013 (n° 31894 du rôle)
dans un litige les opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33872C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 13 janvier 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... ..., demeurant à …, et de son époux, Monsieur …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 décembre 2013, les ayant déboutés de leur recours contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1er octobre 2012 ayant rejeté comme non fondée une réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009, émis en date du 14 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 mars 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Madame ... ... et de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du Gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 avril 2014.

Par un courrier du 23 février 2012, Monsieur ... ... introduisit auprès du bureau d'imposition Luxembourg 9 de la section des personnes physiques du service d'imposition

de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », les déclarations pour l'impôt sur le revenu concernant ses revenus et ceux de son épouse, Madame ... ..., des années d'imposition 2008 et 2009.

En date du 14 mars 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard des époux ...-... les bulletins de détermination du taux global visant les années d'imposition 2008 et 2009, ainsi que les bulletins de l'impôt sur le revenu visant respectivement les années 2008 et 2009, en les imposant collectivement.

Par un courrier du 26 mars 2012, les époux ...-... introduisirent auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 en contestant le fait qu'ils seraient à imposer collectivement (« *Reklamation wegen Zusammenlegung* »).

Par décision du 1er octobre 2012, inscrite sous le numéro C 17479 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée cette réclamation dans les termes suivants :

« *Der Steuerdirektor,*

Nach Einsicht der am 28. März 2012 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... ... und Frau ... ..., mit Wohnsitz in ..., gegen die „Zusammenveranlagung" reklamieren ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer es unterlassen haben, die strittigen Bescheide näher zu bezeichnen, dass jedoch aus der Steuerakte hervorgeht, dass die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009, beide ergangen am 14. März 2012, angefochten werden ;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt ;

dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlen, weil das Steueramt ihre Einkünfte für die strittigen Steuerjahre zusammen veranlagt hat und sie eine getrennte Veranlagung beantragen ;

In Erwägung, dass der Reklamant seit dem 16. Januar 2008 einen gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Ehefrau in ... hat ; dass demzufolge das zuständige Steueramt die Eheleute ab dem Steuerjahr 2008 gemäß Artikel 3 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) zusammen veranlagt hat ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer seit dem 8. Juli 2005 im Stand der Ehe leben ; dass jedoch der Ehemann bis zum 15. Januar 2008 seinen einzigen Wohnsitz in ... (Deutschland), rund 120 km beziehungsweise 1 Stunde und 40 Minuten Fahrzeit von ... entfernt, hatte ;

In Erwägung, dass der Reklamant während eines persönlichen Gespräches am 23. Februar 2012 beim zuständigen Steueramt erklärte, sein Lebensmittelpunkt befinde sich in Luxemburg bei seiner Ehefrau, und dass er nur aus beruflichen Gründen in Deutschland gemeldet bleibe da er laut Arbeitsvertrag ohne Erlaubnis seines Arbeitgebers nicht umziehen dürfe ;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Rechtsmittelschrift jedoch behauptet, sein Lebensmittelpunkt befinde sich in Deutschland, da er zur Erzielung seiner Einkünfte zwangsläufig an seinen Wohnort in ... gebunden sei ; dass seine Anmeldung in Luxemburg nur durch eine Gesetzesänderung ab dem 1. Januar 2008 ermöglicht wurde, weil keine Abmeldebescheinigung mehr aus Deutschland zwecks Anmeldung in Luxemburg vorgelegt werden müsste ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 2 Absatz 1 L.I.R. natürliche Personen als ansässige Steuerpflichtige gelten, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz (§ 13 Steueranpassungsgesetz (StAnpG)) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 14 StAnpG) im Großherzogtum haben ; dass natürliche Personen als nichtansässige Steuerpflichtige gelten, wenn sie weder ihren steuerlichen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Großherzogtum haben und über inländische Einkünfte im Sinn von Artikel 156 L.I.R. verfügen ;

In Erwägung, dass jemand einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze dort hat, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 13 StAnpG) ;

In Erwägung, dass laut § 14 StAnpG jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze dort hat, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt ;

In Erwägung, dass angenommen werden kann, dass der Reklamant seinen Wohnsitz in Luxemburg nicht nur angemeldet hat, weil ihm dies erst durch eine Gesetzesänderung ermöglicht wurde, sondern auch weil persönliche Interessen ausschlaggebend waren; dass diese persönlichen Interessen, laut Aktennotiz eines Gesprächs mit dem zuständigen Steuerbeamten vom 23. Februar 2012, durch seine eigene Aussage untermauert werden, dass sein Lebensmittelpunkt in Luxemburg bei seiner Frau sei und er aus beruflichen Gründen in Deutschland gemeldet bleiben müsse da er laut Arbeitsvertrag ohne Erlaubnis seines Arbeitgebers nicht umziehen dürfe ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 3 c L.I.R. Ehegatten zusammen veranlagt werden, die während des Steuerjahrs ansässige Steuerpflichtige werden und die tatsächlich nicht dauernd, auf Grund einer Dispens des Gesetzes oder der Gerichtsautorität, getrennt leben ;

In Erwägung, dass laut Artikel 3 Absatz 3 des Abkommens zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) vom 23. August 1958 eine natürliche Person, welche nach den Absätzen 1 und 2 desselben Artikels, ihren Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten hat, sie ihren Wohnsitz im Sinne der Artikel 4 bis 19 des Abkommens in dem Vertragstaate, zu dem die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) ;

dass wenn gemäß Artikel 10 Absatz 1 DBA eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird oder worden ist ;

In Erwägung, dass der Kommentar zum Standardmodell eines Abkommens gemäß der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) folgendes besagt :

„Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, zu welchem der beiden Staaten die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Dabei sind ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen ; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat" (Beck 1996, Vogel DBA Art. 4 RZ.54) ;

In Erwägung, dass aus der Sachlage hervorgeht, dass im vorliegenden Fall die persönlichen Interessen höher wiegen als die vom Reklamanten erst in seiner Rechtsmittelschrift aufgeführten wirtschaftlichen Interessen; dass der Reklamant keine weiteren Angaben über eventuelle andere Umstände in seiner Rechtsmittelschrift anführt, welche eine Verschiebung seines Lebensmittelpunkts nach Deutschland rechtfertigen würde; dass keine gesetzliche Dispens vorliegt, welche eine Trennung der Ehegatten gewährt ;

In Erwägung, dass nicht der günstigere steuerliche Sachverhalt nachträglich durch die Reklamanten beansprucht werden kann, sondern die bestehende Rechtslage einzig und allein auf die reellen Begebenheiten nach einer objektiven Beurteilung angewandt werden muss ;

In Erwägung, dass, schlussfolgernd, für die strittigen Jahre, der Reklamant als ortsansässiger Steuerpflichtiger anzusehen ist und entsprechend Artikel 3 c L.I.R. mit seiner Ehefrau zusammen zu veranlagen ist ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden ;

AUS DIESEN GRÜNDEN ENTSCHEIDET

die Anfechtungen sind zulässig,

sie werden als unbegründet zurückgewiesen. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 décembre 2012, les époux ...-... firent introduire un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 1er octobre 2012.

Dans son jugement du 4 décembre 2013, le tribunal administratif reçut le recours en la forme, mais le rejeta cependant comme étant non fondé et condamna les demandeurs aux dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 13 janvier 2014, les époux ...-... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 décembre 2013.

Les appelants exposent d'abord qu'ils seraient mariés depuis l'année 2005, mais que Monsieur ..., ressortissant allemand, aurait continué à vivre, entre autres durant les années 2008 et 2009, avec ses trois fils, deux de ses fils ayant été encore mineurs pendant les années fiscales en question, en Allemagne dans son logement lui appartenant à ..., où il exercerait son activité professionnelle consistant à conseiller des gérants d'entreprises et des membres de conseils d'administration de sociétés de droit allemand en rapport avec des questions relatives à des régimes de pensions complémentaires d'entreprises. Par contre, Madame ... aurait continué à vivre dans son logement au Luxembourg à .... Ainsi, chacun des époux serait propriétaire exclusif de son propre logement respectivement en Allemagne et au Luxembourg et en supporterait lui-même les dépenses, tout comme ils n'auraient pas de ménage commun. Un changement de domicile dans le chef de l'appelant n'aurait pas été possible pour des raisons professionnelles, puisqu'en vertu de son contrat de travail, l'accord de son employeur pour un déménagement vers l'étranger aurait été requis et qu'il exercerait son activité professionnelle exclusivement en Allemagne. L'appelant aurait certes fait une déclaration d'arrivée au registre de la population à ... le 16 janvier 2008, mais n'aurait à aucun moment fait une déclaration de départ de son domicile en Allemagne, la déclaration au registre de la population à ... ayant été accomplie en raison de l'information de l'officier de l'état civil de la commune de ... qu'un couple marié devrait indiquer une adresse commune. Au moment de l'introduction des déclarations d'impôt pour les années litigieuses, les appelants auraient relevé dans un courrier d'accompagnement qu'ils estiment ne pas devoir être imposés collectivement, mais devoir faire l'objet d'impositions séparées. Les appelants indiquent que Monsieur ... aurait été imposé en Allemagne en tant que contribuable résident allemand pour les années 2008 et 2009.

En droit, les appelants soutiennent ainsi que l'appelant ne pourrait pas être qualifié de résident au Luxembourg conformément à l'article 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », en soulignant qu'il n'y aurait ni son domicile fiscal au sens du § 13 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, intitulée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », ni son séjour habituel au sens du § 14 StAnpG. A cet égard, ils se prévalent des considérations suivantes déjà avancées en première instance et non mises en doute par le tribunal :

- chacun serait propriétaire exclusif de son propre logement respectivement en Allemagne et au Luxembourg et en supporterait lui-même les dépenses. Ils n'auraient pas de ménage commun ;

- monsieur ... aurait vécu en 2008 et 2009 avec ses trois fils issus de son premier mariage dans son logement en Allemagne, deux de ses fils ayant été encore mineurs pendant les années fiscales en question, ce qui découlerait des bulletins d'imposition en Allemagne ;

- monsieur ... n'aurait à aucun moment fait une déclaration de départ de son domicile en Allemagne, la déclaration au registre de la population à ... ne pouvant justifier à elle seule l'existence d'un domicile au sens des dispositions fiscales luxembourgeoises. Pareillement, une note interne du bureau d'imposition

du 23 février 2012 ne pourrait mener à cette conclusion, une telle note ne pouvant être considérée comme un procès-verbal faisant foi.

- un changement de domicile dans le chef de Monsieur ... n'aurait pas été possible pour des considérations professionnelles, puisqu'en vertu de son contrat de travail l'accord de son employeur aurait été requis ;

- au moment de l'introduction de la déclaration d'impôt pour les années litigieuses, les appelants auraient relevé dans un courrier d'accompagnement qu'ils estimaient ne pas devoir être imposés collectivement et que la déclaration d'arrivée à la commune de ... n'aurait pas changé leur situation factuelle ;

- durant les années 2008 et 2009, Monsieur ... aurait exercé exclusivement en Allemagne son activité professionnelle consistant à conseiller des gérants d'entreprises et des membres de conseils d'administration de sociétés de droit allemand en rapport avec des questions relatives à des régimes de pensions complémentaires d'entreprises, ce qui serait confirmé par l'absence de frais d'obtention au Luxembourg. Son travail ne pourrait d'ailleurs pas être exécuté au Luxembourg ;

- monsieur ... aurait été imposé en Allemagne en tant que contribuable résident allemand pour les années 2008 et 2009.

Les appelants concluent à partir de ces éléments que, nonobstant son mariage avec l'appelante en l'année 2005, Monsieur ... ne pourrait pas être qualifié de contribuable résident luxembourgeois, de sorte qu'ils ne seraient pas à imposer collectivement. Ils estiment que le jugement entrepris s'écarterait également de la jurisprudence constante du Conseil d'Etat et des juridictions administratives dans la mesure où, premièrement, le tribunal aurait admis dans le chef de Monsieur ... un pouvoir de disposer d'une habitation par rapport à la maison de son épouse, alors même qu'il n'aurait aucun droit sur cette maison et, deuxièmement, le tribunal aurait retenu la fixation du centre des intérêts vitaux de Monsieur ... en Allemagne sans en déduire qu'il serait à considérer comme non-résident. Les appelants font remarquer que la confirmation du jugement entrepris aurait pour conséquence que des personnes vivant à l'étranger avec leurs enfants dans leur propre habitation et ayant leur activité professionnelle à l'étranger, mais visitant leur conjoint au Luxembourg durant les weekends pourraient être qualifiées de résidents luxembourgeois et imposées sur leurs revenus mondiaux, ce qui conduirait à des situations de double imposition internationale à l'égard de tous les pays avec lesquels le Luxembourg n'aurait pas conclu une convention préventive de double imposition.

Comme les premiers juges l'ont pertinemment analysé, les contestations des appelants portent sur leur imposition collective et partant sur l'application de la classe d'impôt 2.

L'article 119 (3) LIR délimite les contribuables rentrant dans la classe d'impôt 2 en les termes suivants :

« *La classe 2 comprend*

a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 ou 3bis,

b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,

c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».

Il est constant en cause que les appelants ne rentrent pas, pour les années d'imposition litigieuses, dans les hypothèses visées par les points b) et c) de l'article 119 (3) LIR. Au regard des contestations des demandeurs, il y a lieu de vérifier s'ils remplissent les conditions déterminées par le point a) de l'article 119 (3) LIR, étant entendu qu'à partir du moment où ils ne rentrent pas dans le champ d'application de cette disposition, ils devront être rangés soit dans la classe d'imposition 1a telle que définie par l'article 119 (2) LIR, soit à défaut dans la classe 1.

L'article 3 LIR dispose que « *sont imposés collectivement*

a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;

b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;

c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire;

d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pourcent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants ».

Il découle de cette disposition que des époux sont notamment imposés collectivement si les deux époux deviennent contribuables résidents au cours de l'année d'imposition en question, soit revêtent cette qualité au début de l'année d'imposition et s'ils ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire.

En l'espèce, il n'est pas contesté en cause que les appelants n'ont pas vécu en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une décision d'une autorité judiciaire et que Madame ... était contribuable résidente pendant les années d'imposition 2008 et 2009, de sorte que ces conditions ne sont pas litigieuses. Par contre, les parties sont divisées quant à la condition selon laquelle Monsieur ... devait également être contribuable résident en vue d'être soumis d'office à l'imposition collective conformément à l'article 3 LIR, de sorte qu'il importe de vérifier si Monsieur ... était devenu, au début de l'année d'imposition 2008, contribuable résident au Luxembourg, de manière que l'article 3, *sub* c) LIR est susceptible de trouver application, voire s'il a conservé cette qualité pendant l'année d'imposition 2009, de manière que l'article 3, *sub* a) LIR est susceptible de trouver application.

L'article 2 LIR disposait, dans sa teneur applicable à l'année d'imposition 2008, que : « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents ou comme contribuables non résidents, suivant qu'elles ont ou qu'elles n'ont pas leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché.* […] » et, dans sa teneur applicable à l'année d'imposition 2009, que « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. Les personnes physiques sont considérées comme contribuables non résidents si elles*

n'ont pas leur domicile fiscal ni leur séjour habituel au Grand-Duché et si elles disposent de revenus indigènes au sens de l'article 156. […] ».

Cette disposition légale, que ce soit dans sa teneur applicable durant l'année d'imposition 2008 ou dans celle applicable au titre de l'année 2009, soumet la qualité de contribuable résident à la condition d'avoir son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché de Luxembourg. Ces deux notions sont précisées respectivement par les §§ 13 et 14 StAnpG.

Aux termes du § 13 StAnpG: « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird* », tandis qu'aux termes du § 14 StAnpG: « *(1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* ».

Le § 13 StAnpG définit ainsi le domicile fiscal comme le lieu où le contribuable a la possession d'une habitation dans des conditions permettant de conclure qu'il la conservera et en fera usage. Cette notion suppose de la sorte la possession matérielle d'une habitation, ainsi que « *des circonstances de fait* [dont] *résulte l'intention de conserver et d'occuper une habitation dans le pays* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], commentaire des articles, *ad* art. 3).

Liminairement, la Cour partage la position des premiers juges que c'est à tort que l'Etat entend déduire l'existence d'un domicile fiscal ou d'un séjour habituel du fait que les demandeurs ont indiqué la classe d'impôt 2 dans leurs déclarations d'impôt ainsi que de déclarations que Monsieur ... aurait faites au moment de la remise de la déclaration d'impôt. En effet, en premier lieu, la circonstance que les appelants ont indiqué dans leurs déclarations d'impôt la classe d'impôt 2 ne saurait à elle seule emporter la conséquence que l'appelant est à qualifier de contribuable résident au sens de l'article 2 LIR, cette qualification devant être effectuée par rapport à la situation de fait de l'appelant telle qu'elle se présentait objectivement durant les années d'imposition en cause. En deuxième lieu, les premiers juges ont refusé à juste titre de reconnaître à une simple note manuscrite figurant au dossier fiscal des appelants et ayant trait à un prétendu entretien avec l'appelant le 23 février 2012 au moment du dépôt des déclarations d'impôt, la valeur d'un procès-verbal au sens de l'article 13 (3) de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes. Les premiers juges ont valablement relevé à cet égard que cette note n'est pas datée, n'identifie pas son auteur et n'est pas signée, de manière qu'elle ne saurait être qualifiée de procès-verbal au sens de l'article 13 (3) de la loi précitée du 17 avril 1964 suivant lequel « *les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires de l'administration des Contributions font foi jusqu'à preuve du contraire* ». Il s'y ajoute que ladite note est en contradiction avec la lettre des appelants du même jour au bureau d'imposition ayant accompagné les déclarations d'impôt pour les années 2008 et 2009 qui indique tant l'adresse de l'appelant en Allemagne que celle de l'appelante au Luxembourg, l'appelant déclarant par ailleurs que son inscription dans la commune de ... n'aurait rien changé à la situation de fait antérieure.

Concernant la question de l'existence d'un domicile fiscal de l'appelant au Luxembourg sur base de sa situation factuelle, il convient de relever que la possession d'une habitation n'implique pas nécessairement que la personne visée soit elle-même titulaire d'un droit lui attribuant un usage exclusif ou commun sur l'habitation, mais qu'un époux peut se

voir imputer une possession sur une habitation par le biais du droit de disposition de son conjoint. En outre, s'il est vrai que chacun des appelants avait une habitation lui appartenant seul dans laquelle il vivait avec ses propres enfants, il est néanmoins indéniable que les appelants, mariés depuis 2005 et non séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire, ont nécessairement eu une certaine vie commune et que cette vie commune s'est déroulée entre autres sans doute également au Luxembourg, puisque l'appelante affirme avoir vécu en 2008 et 2009 avec ses enfants exclusivement au Luxembourg, et ce alors même que le domicile allemand de l'appelant à ... appert comme ayant été utilisé de manière plus systématique par lui au vu de son activité professionnelle exercée exclusivement en Allemagne et de sa cohabitation avec ses trois enfants. La continuité du mariage des appelants durant les années d'imposition en cause et la situation de fait telle que mise en avant par eux indiquent également que Monsieur ... a fait un usage régulier de l'habitation de Madame ... à ... et qu'il la conservait durant la même période. Au vu de ces éléments, et abstraction même faite de la déclaration de domicile effectuée par l'appelant en janvier 2008 à la commune de ..., la Cour rejoint le tribunal dans sa conclusion que Monsieur ... possédait au cours des années 2008 et 2009 une habitation dans des conditions permettant de conclure qu'il la conserverait et en faisait usage conformément au § 13 StAnpG, de manière qu'il doit, conformément à l'article 2 LIR, être considéré comme résident luxembourgeois.

Il se dégage cependant des éléments en cause que l'habitation dont l'appelant était propriétaire à ... et qu'il utilisait également comme logement personnel répond à son tour à la définition du domicile fiscal du § 13 StAnpG, laquelle correspond par ailleurs exactement à celle du § 8 de la *Abgabenordnung* allemande, tout comme il résulte des pièces soumises en cause par les appelants et plus particulièrement des bulletins d'imposition pour les années d'imposition 2008 et 2009 établis par le *Finanzamt* ... que Monsieur ... a été, au titre des années d'imposition litigieuses, imposé par les autorités fiscales allemandes en qualité de contribuable résident allemand.

Il s'ensuit que l'appelant a été considéré à la fois par le Luxembourg et l'Allemagne comme contribuable résident soumis dans les deux Etats en principe à l'imposition de son revenu mondial, de manière qu'il existe en l'espèce un conflit entre les souverainetés fiscales allemande et luxembourgeoise qu'il convient de résoudre par application de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, ainsi que du Protocole final et l'échange de notes relatifs à cette convention, signés à Luxembourg le 23 août 1958, tels que modifiés, ci-après désignés ensemble par la « *Convention* ».

Quant à la fixation du domicile fiscal dans les relations entre l'Allemagne et le Luxembourg, l'article 3 (1) de la Convention prévoit une définition autonome du domicile fiscal (« *Wohnsitz* ») qui est fixé au lieu où la personne concernée « *eine Wohnung hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird* ».

Au vu de la correspondance de cette définition à celle consacrée par le § 13 StAnpG et au § 8 de la *Abgabenordnung* allemande, les développements ci-avant s'appliquent *mutatis mutandis* dans le cadre de l'application de l'article 3 (1) de la Convention qui aboutit de la sorte pareillement à un conflit de souverainetés entre les deux Etats signataires au vu de l'existence, dans le chef de Monsieur ..., d'un domicile fiscal dans chacun des deux Etats en question.

L'article 3 (3) de la Convention vise la détermination du domicile fiscal d'un contribuable et partant la détermination de l'Etat signataire dont il est à considérer comme résident dans l'hypothèse où celui-ci a un domicile au sens de l'article 3 (1) dans les deux Etats signataires et dispose que « *Hat eine natürliche Person nach den vorhergehenden Absätzen ihren Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten, so hat sie Ihren Wohnsitz im Sinne der Artikel 4 bis 19 dieses Abkommens in dem Vertragsstaate, zu dem die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).* […] ».

Il s'ensuit qu'en cas de conflit entre deux domiciles fiscaux dans deux Etats différents, l'intéressé est considéré comme ayant son domicile fiscal pour l'application de la Convention dans l'Etat signataire envers lequel il a les liens personnels et économiques les plus étroits, soit en substance où il a le centre de ses intérêts vitaux (« *Mittelpunkt der Lebensinteressen* »).

En l'espèce, l'exercice incontesté de son activité professionnelle par l'appelant durant les années 2008 et 2009 de façon exclusive en Allemagne implique clairement que le centre de ses intérêts économiques se situait en Allemagne.

En ce qui concerne le centre des intérêts personnels de l'appelant au cours des mêmes années, il avait à sa disposition une habitation au Luxembourg et y habitait nécessairement au moins temporairement en raison de son mariage avec l'appelante vivant continuellement au Luxembourg. D'un autre côté, il se dégage des éléments soumis en cause que l'appelant était propriétaire exclusif d'un logement à ... en Allemagne, qu'il y vivait avec ses trois enfants, ainsi qu'en témoignent le certificat de résidence de la commune de ... du 19 octobre 2012, dont il résulte que l'appelant y est déclaré depuis le 1er août 1986, des factures d'électricité, d'eau et de chauffage pour les années 2008 et 2009, ainsi que des bulletins de taxes foncières (« *Bescheid über Grundbesitzabgaben* ») visant les années 2008 et 2009, dont il se dégage que par rapport au logement situé à ... des taxes ont été prélevées pour quatre occupants ainsi que des taxes d'enlèvement des déchets. Il y a partant lieu de conclure que le centre des intérêts personnels de l'appelant est partagé entre l'Allemagne et le Luxembourg.

Eu égard à ce partage des intérêts personnels de l'appelant entre l'Allemagne et le Luxembourg et à la localisation exclusive de ses intérêts économiques en Allemagne, la Cour rejoint les premiers juges dans leur conclusion que l'appelant avait des liens personnels et économiques plus étroits en Allemagne, de sorte que son domicile fiscal au sens de la Convention est à situer en Allemagne, entraînant qu'il est à qualifier de résident fiscal allemand.

En ce qui concerne les conséquences de cette qualification de l'appelant au niveau de la Convention pour l'application du droit interne luxembourgeois, il convient de rappeler qu'une convention préventive de la double imposition s'impose certes par rapport au droit interne luxembourgeois en tant que norme hiérarchiquement supérieure, mais que les limites de cette primauté sont confinées à l'objet d'une convention préventive de la double imposition qui est celui d'une délimitation réciproque des souverainetés fiscales respectives des Etats signataires seulement en ce qu'elle répartit entre eux le droit d'imposition des différentes catégories de revenus et des différents éléments de fortune et en ce qu'elle fixe des règles pour éviter la double imposition, mais sans en règle générale empiéter pour le surplus sur le régime d'imposition qu'un Etat signataire entend appliquer à une catégorie de revenus pour laquelle le droit d'imposition lui est reconnu. Il s'ensuit que la détermination du domicile fiscal dans une convention n'a pour fonction que de fixer un critère pour faire rentrer les différentes catégories de revenus sous la souveraineté fiscale de l'un ou de l'autre Etat signataire, mais n'est point destinée, sauf renvoi exprès opéré par le droit interne, à

influer sur le régime interne d'imposition des Etats signataires. Ainsi, dans l'hypothèse où un contribuable est qualifié de résident par application des règles du droit interne des deux Etats signataires d'une convention préventive de la double imposition, la fixation de son domicile fiscal au sens de cette convention dans l'un des Etats signataires tend seulement à qualifier cet Etat comme l'Etat de résidence et l'autre Etat comme Etat de source pour les seuls besoins de la répartition entre ces deux Etats du droit d'imposer les différentes catégories de revenus, entraînant que l'Etat considéré comme Etat de source ne puisse pas imposer les catégories de revenus par rapport auxquelles le droit d'imposition lui est dénié par la convention, mais n'impose pas à ce même Etat d'appliquer d'office à ce contribuable le régime d'imposition applicable aux non-résidents (cf. OCDE, *Modèle de Convention de Double Imposition sur le Revenu et la Fortune*, commentaire de l'article 4, n° 4: « *Les conventions de double imposition ne se préoccupent pas en général des législations internes des Etats contractants ayant pour objet de définir les conditions dans lesquelles une personne est reconnue, au point de vue fiscal, comme « résident » d'un Etat et est par conséquent assujettie intégralement à l'impôt dans cet Etat. Ces conventions ne précisent pas les critères auxquels doivent répondre les dispositions des législations internes sur le « domicile » pour que les Etats contractants reconnaissent à l'un d'entre eux le droit d'assujettissement intégral. A cet égard, les Etats arrêtent leur position en se fondant uniquement sur leur législation interne* », cet alinéa du commentaire y figurant depuis la première convention-modèle de 1963).

S'il est vrai que le directeur a déjà pris position dans un sens contraire dans la circulaire LIR n° 3/2 du 23 janvier 2002 ayant pour objet l'imposition collective d'un contribuable résident avec son conjoint non résident, il convient cependant de relever que le Conseil d'Etat s'est déjà exprimé dans un sens conforme :

« *En outre, le Conseil d'Etat rappelle que les conventions fiscales ont uniquement pour but de répartir le pouvoir d'imposition de différents revenus entre les deux Etats signataires. Lorsque le pouvoir d'imposition d'un revenu est accordé à un Etat, celui-ci applique ensuite son droit interne.*

Ces principes ont été confirmés par le jugement rendu dans l'affaire ... (tribunal administratif de Luxembourg, No 10417, 21/12/1998): „une convention préventive de la double imposition tend à opérer la délimitation réciproque des souverainetés fiscales respectives des Etats signataires seulement en ce qu'elle répartit entre eux le droit d'imposition des différentes catégories de revenus, et des différents éléments de fortune, sans en règle générale empiéter sur le régime d'imposition qu'un Etat signataire entend appliquer à une catégorie de revenus pour laquelle le droit d'imposition lui est reconnu. Il s'ensuit que la détermination du domicile fiscal dans une convention n'a pour fonction que de fixer un critère pour faire rentrer les différentes catégories de revenus sous la souveraineté fiscale de l'un ou l'autre Etat signataire, mais n'est point destinée, sauf renvoi exprès opéré par le droit interne, à influer sur le régime interne d'imposition des Etats signataires."

Ce point de vue est confirmé par la doctrine: „ (...) Die Staaten erheben Steuern nur aufgrund ihrer eigenen Steuergesetze. Die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen setzen dies voraus; anders als die des Internationalen Privatrechts führen sie also nicht dazu, daß ein Staat auf einen Sachverhalt ausländisches Recht anwendet. Die Abkommensnormen beschränken vielmehr das Steuerrecht der Vertragsstaaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung inhaltlich. Ihre Tatbestandsmerkmale treten zu denen des innerstaatlichen Rechts hinzu; ihre Rechtsfolgen verändern es: entweder so, daß sie für bestimmte Fälle eine nach innerstaatlichem Recht begründete Steuerpflicht in einem der beiden Vertragsstaaten ausschließen, oder so, daß sie die Vertragsstaaten wechselseitig

verpflichten, für bestimmte Fälle die Steuern des andern Staates anzurechnen. Im Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommen besteht also eine Steuerpflicht nur, wenn und soweit neben den Tatbestandsvoraussetzungen des innnerstaatlichen Steuerrechts auch die des Doppelbesteuerungsabkommen gegeben sind. Die Doppelbesteuerungsabkommen sind daher keine „Kollisionsnormen" wie die des Internationalen Privatrechts, sondern „Grenznormen" (...).

Während aber im innerstaatlichen Recht „Grenznormen" regelmäßig in den materiellrechtlichen Normen enthalten oder doch eng mit ihnen verknüpft sind, sind die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen getrennt vom innerstaatlichen Steuerrecht formuliert (...)." (Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, page 107).

Le Conseil d'Etat est d'avis que si les qualifications données par les conventions fiscales devaient obligatoirement être reprises en droit interne, la cohérence de notre législation fiscale serait remise en cause » (projet de loi modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales, doc. parl. 4780[8], avis du Conseil d'Etat, p. 2).

En outre, s'il est bien vrai que la Convention applicable en l'espèce ne formule pas, à l'instar de la convention-modèle OCDE, prévisée, une règle de conflit de lois en cas de dualité de domicile fiscal d'après le droit interne des Etats signataires, mais comporte une définition autonome de ce même domicile fiscal, cette différence reste limitée à la modalité appliquée pour déterminer le domicile fiscal pour les besoins de la convention. Il importe en effet peu que ce domicile soit défini directement par le biais d'une définition autonome, ou indirectement à travers une règle de conflit entre définitions nationales, dès lors que la finalité de la fixation du critère de répartition du droit d'imposition entre les Etats signataires reste la même. Il s'ensuit que cette différence dans la fixation du critère de répartition du droit d'imposition n'a pas pour effet d'étendre le champ d'application d'une convention et que la définition conventionnelle autonome du domicile fiscal ne se substitue point à la définition de droit interne du domicile fiscal conditionnant l'application de divers régimes d'imposition.

En conséquence, il y a lieu d'admettre sous l'empire de la Convention sous analyse que la fixation du domicile fiscal conventionnel dans l'autre Etat signataire ne saurait obliger l'Etat dans lequel certains revenus du contribuable visé ont leur source à traiter celui-ci en son droit interne comme non-résident malgré l'existence de certains liens d'attaches.

Par voie de conséquence, comme les premiers juges l'ont considéré à bon droit, la circonstance que les revenus de l'appelant provenant d'une activité salariée exercée en Allemagne sont imposables, en application de la Convention, en Allemagne et celle qu'il a son domicile fiscal au sens de la Convention en Allemagne, empêche certes les autorités fiscales luxembourgeoises d'imposer les revenus tombant selon ladite Convention sous le droit d'imposition de l'Allemagne, mais ne fait pas obstacle à l'application du droit interne luxembourgeois pour des questions ne relevant pas du champ d'application de la Convention et plus particulièrement, en l'espèce, pour la qualification de l'appelant, conformément à l'article 2 LIR, comme contribuable résident luxembourgeois en vue d'une imposition collective avec son épouse résidente conformément à l'article 3 LIR et encore en vue de l'application de l'article 134 LIR, en vertu duquel « *(1) Lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126.* […] ».

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les appelants étant à qualifier tous les deux comme contribuables résidents au titre des années d'imposition 2008 et 2009, ils sont à imposer collectivement conformément à l'article 3 LIR, de sorte que c'est à bon droit, même si c'est pour d'autres motifs, que le directeur a confirmé les bulletins litigieux en ce que le bureau d'imposition a appliqué aux appelants le régime de l'imposition collective des époux résidents et a partant plus particulièrement tenu compte des revenus touchés par Monsieur ... en Allemagne pour les incorporer, en application de l'article 134 LIR, dans une base d'imposition fictive pour déterminer le taux d'imposition global.

Dans ces conditions, l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et le jugement entrepris est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 13 janvier 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 4 décembre 2013,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 18 décembre 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE